

Audience publique du 29 avril 2003

Recours formé par

la ..., ..., ...

contre

un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités émis par
le **bureau d'imposition Sociétés VI**

en matière d'impôt sur le revenu des collectivités

I. Vu la requête, inscrite sous le numéro 15343 du rôle, déposée le 11 septembre 2002 au greffe du tribunal administratif par Maître Alain STEICHEN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la succursale luxembourgeoise de la ..., ..., établie à L-..., tendant à la réformation d'un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 1995, émis par le bureau d'imposition sociétés Luxembourg VI, en ce qu'il a porté refus de lui appliquer les dispositions de la convention préventive de la double imposition hispano-luxembourgeoise en matière d'impôt fictif;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 16 décembre 2002;

II. Vu la requête, inscrite sous le numéro 15344 du rôle, déposée le 11 septembre 2002 au greffe du tribunal administratif par Maître Alain STEICHEN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la succursale luxembourgeoise de la ..., ..., établie à L-..., tendant à la réformation d'un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 1996, émis par le bureau d'imposition sociétés Luxembourg VI, en ce qu'il a porté refus de lui appliquer les dispositions de la convention préventive de la double imposition hispano-luxembourgeoise en matière d'impôt fictif;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 16 décembre 2002;

I. + II. Vu les pièces versées en cause et notamment les bulletins entrepris;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Alain STEICHEN et Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 5 février 2003.

L'établissement de crédit de droit allemand, la ..., ..., avait entretenu depuis un certain nombre d'années non autrement indiqué une succursale au Luxembourg, dûment autorisée à exercer son activité sur base de l'article 30 de la loi modifiée du 5 avril 1993 relative à la surveillance du secteur financier.

La succursale luxembourgeoise de la ..., désignée ci-après par « ... », avait souscrit notamment des emprunts obligataires auprès de différents émetteurs espagnols, dont certaines collectivités locales et des sociétés dont le produit de l'émission est garanti par des collectivités locales espagnoles, ci-après désignées par « *émetteurs publics* ». Dans le cadre de l'établissement de ses déclarations d'impôt pour l'année 1995, la ... avait inclus l'intégralité du montant des intérêts en provenance d'Espagne, à savoir la somme de 305.287.721 LUF dans son assiette imposable, mais avait invoqué par rapport à un montant de 233.920.713 LUF, représentant la partie de cette somme provenant d'émetteurs publics, le bénéfice de l'article 24 n° 1 f) de la Convention du 3 juin 1986 entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume d'Espagne tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et à prévenir la fraude et l'évasion fiscales, ci-après désignée par « *la convention de double imposition* », prévoyant un crédit d'impôt fictif de 15% imputable sur l'impôt que le Luxembourg perçoit sur les revenus, s'étant élevé, selon la ..., à 4.287.053 LUF.

Après avoir dénié le bénéfice du crédit d'impôt fictif dans le cadre d'un premier projet d'imposition, le bureau d'imposition sociétés Luxembourg VI de la section sociétés du service d'imposition de l'administration des Contributions directes maintint cette analyse, même suite à une prise de position afférente de la ..., à travers le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 1995, émis le 24 août 2000, au motif énoncé comme suit : « *Veuillez noter que les succursales ne tombent pas sous le champ d'application des conventions internationales contre les doubles impositions, ce qui a pour conséquence que la retenue à la source espagnole fictive ne peut être imputée* ».

La ... introduisit contre ce bulletin d'impôt une réclamation par courrier du 27 septembre 2000 à l'adresse du bureau d'imposition Luxembourg VI.

Pour l'année 1996, la ... incluait l'intégralité des intérêts perçus en provenance d'Espagne, à savoir la somme de 549.371.986 LUF, dans son assiette imposable et invoqua à nouveau pour la partie de cette somme versée par des émetteurs publics espagnols, à savoir le montant de 354.349.614 LUF, le bénéfice du crédit d'impôt fictif instauré par l'article 24 de la convention de double imposition, évalué par la ... au montant de 53.557.895 LUF.

A nouveau, le bureau d'imposition sociétés Luxembourg VI refusa l'application de ce crédit d'impôt fictif tant dans un premier projet d'imposition qu'à travers le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 1996, émis le 27 septembre 2001, en fondant ce refus sur le même motif que celui avancé dans le cadre de l'imposition pour l'année 1995.

La ... réclama contre ce bulletin d'impôt par courrier du 5 novembre 2001 à l'adresse du bureau d'imposition sociétés Luxembourg VI.

Alors que ses deux réclamations n'avaient pas fait l'objet d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes, la ... a fait introduire deux recours séparés tendant à la réformation des deux bulletins d'impôt des 24 août 2000 et 27 septembre 2001 par requêtes déposées toutes les deux en date du 11 septembre 2002.

Etant donné que, même en portant sur deux années d'imposition distinctes, les deux recours tendent à voir statuer sur une seule et même question soulevée de manière parallèle dans le cadre des deux impositions au titre des années 1995 et 1996, il y a lieu, dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice, de les joindre pour y statuer par un seul et même jugement.

Au vœu des dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts, communément appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 3. de la loi précitée du 7 novembre 1996, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités déferés en cas de silence vérifié du directeur de plus de six mois suite à des réclamations dûment introduites par le contribuable. Les recours en réformation ayant en plus été introduits dans les formes et délai de la loi, ils sont recevables.

A l'appui de ses recours, la demanderesse admet d'abord que la lecture combinée des articles 11 et 24 de la convention de double imposition semblerait donner raison au bureau d'imposition en ce qu'il en résulterait que les intérêts provenant d'émetteurs publics espagnols sont imposables au Luxembourg, mais sont supposés avoir subi un impôt espagnol de 15% qui est déductible de l'impôt luxembourgeois dans la limite des revenus luxembourgeois correspondants sous la condition que le contribuable imposé au Luxembourg soit un contribuable résident, cette restriction du champ d'application de la convention de double imposition aux résidents étant par ailleurs conforme à la conception doctrinale de l'application des conventions fiscales.

La demanderesse se prévaut cependant de l'article 52 du Traité de Rome (devenu dans la suite l'article 43) du Traité de Rome et du principe de la liberté d'établissement y consacré pour soutenir que le Luxembourg serait tenu, nonobstant les dispositions de la convention de double imposition, d'étendre le bénéfice du calcul du crédit d'impôt fictif aux succursales luxembourgeoises de sociétés ayant leur siège dans un autre Etat membre de l'Union européenne. Elle fait valoir à cet égard que la liberté d'établissement revêtirait deux aspects, à savoir, d'une part, l'application du traitement national à tout ressortissant d'un Etat membre qui s'établit dans un autre Etat membre pour y exercer une activité non salariée et, d'autre part, la proscription de toute entrave par un Etat membre à l'établissement des propres ressortissants dans un autre Etat membre, de manière qu'en combinaison avec l'article 58 du même Traité (devenu dans la suite l'article 48) elle serait en droit d'exercer son activité par l'intermédiaire d'une filiale, d'une succursale ou d'une agence. Elle renvoie à la jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés Européennes et plus particulièrement à ses arrêts des 28 janvier 1986 (n° 270/83, Commission des Communautés européennes c/ République française, Rec. I, 1986, p. 273) et 21 septembre 1999 (n° C-307/97, Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland c/ Finanzamt Aachen-Innenstadt, Rec. I, 1999, p. 6161) et affirme que, si le premier desdits arrêts a retenu qu'un Etat membre ne peut pas appliquer à certains volets du régime d'imposition, en l'occurrence d'octroi de l'avoir fiscal attaché aux revenus de participations dans des sociétés nationales, un traitement différent à un établissement stable en raison du seul fait que le siège social de la société concernée se situe dans un autre Etat membre, le second de ces arrêts aurait transposé ces principes dans le cadre

de l'application d'une convention préventive de double imposition. Elle expose que la situation de fait à la base de cet arrêt se résumerait essentiellement au refus par les autorités allemandes du bénéfice de l'exonération de l'impôt sur le revenu allemand des dividendes perçus en provenance de la Suisse et des Etats-Unis, avantage imposé par les conventions de double imposition conclues par l'Allemagne avec ces deux Etats au bénéfice des seules sociétés ayant leur siège en Allemagne, à la succursale allemande de la société concernée qui avait son siège social en France alors que le droit national allemand ne prévoyait pas l'extension de cet avantage au-delà des termes des conventions de double imposition et que la Cour de Justice des Communautés Européennes aurait décidé que le principe du traitement national imposerait à un Etat membre partie à une convention de double imposition avec un Etat tiers d'accorder aux établissements stables de sociétés non-résidentes les avantages prévus par la convention aux mêmes conditions que celles qui s'appliquent aux sociétés résidentes. La société demanderesse soutient que le refus par le bureau d'imposition de lui accorder le bénéfice de l'imputation du crédit d'impôt fictif de 15% prévu par l'article 24 de la convention de double imposition en raison de sa situation de succursale luxembourgeoise d'une société de droit allemand aboutirait à taxer plus fortement les revenus d'une succursale par rapport à ceux d'une filiale et entraverait ainsi la liberté de son choix de s'établir au Luxembourg sous forme de filiale ou de succursale, de manière que l'application des principes dégagés par l'arrêt prévisé du 21 septembre 1999 devrait entraîner la réformation des bulletins d'impôt déferés sans qu'il n'y ait lieu de soumettre une itérative question préjudicielle à la Cour de Justice des Communautés Européennes.

Il est constant en cause que par application conjointe des points b), d) et f) de l'article 24, 1. de la convention de double imposition, seuls les résidents du Luxembourg rentrent dans le champ d'application du crédit d'impôt fictif à hauteur de 15% pour les années 1995 et 1996 instauré par cette disposition. L'expression de résident est définie par l'article 4, 1. de la convention de double imposition comme désignant « *toute personne qui, en vertu de la législation de cet Etat, est assujettie à l'impôt dans cet Etat, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue. Toutefois, cette expression ne comprend pas les personnes qui ne sont assujetties à l'impôt dans cet Etat que pour les revenus de sources situées dans cet Etat ou pour la fortune qui y est située* ». Dans la mesure où il n'est pas contesté en cause que la ... constitue au Luxembourg une simple succursale démunie d'une personnalité juridique distincte et soumise à la souveraineté fiscale luxembourgeoise pour ses seuls revenus et éléments de fortune d'origine luxembourgeoise et que son siège de direction est situé en Allemagne, la ... se trouve exclue du bénéfice du crédit d'impôt fictif instauré par la convention de double imposition en tant que personne non résidente. La législation luxembourgeoise applicable aux années 1995 et 1996 n'a pas non plus prévu une extension interne du champ du bénéfice du crédit d'impôt fictif à des contribuables non visés par la convention de double imposition, de manière que le bureau d'imposition a agi en conformité avec les dispositions de la convention de double imposition et de la législation luxembourgeoise en rejetant la demande d'imputation du crédit d'impôt fictif formulée par la ... pour les années 1995 et 1996. Il y a lieu d'ajouter qu'au vœu de l'article 159 (1) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 sur l'impôt sur le revenu, en abrégé « *LIR* », les organismes à caractère collectif ne sont qualifiés de contribuables résidents, soumis à l'impôt sur le revenu des collectivités luxembourgeois sur l'ensemble de leurs revenus, que si leur siège statutaire ou leur principal établissement se trouve sur le territoire du Grand-Duché, entraînant que la ... est à qualifier à l'égard de la loi interne luxembourgeoise de collectivité non résidente imposable, d'après l'article 160 LIR, du chef de ses seuls revenus indigènes.

Quant au moyen de la ... tiré de la non-conformité de ce refus avec la liberté d'établissement instaurée par l'article 52 du Traité de Rome (devenu dans la suite l'article 43), force est de constater que la Cour de Justice des Communautés Européennes a retenu

dans son arrêt prévisé du 21 septembre 1999 que la liberté d'établissement comprend, conformément à l'article 58 du Traité de Rome (devenu dans la suite l'article 48), pour les sociétés constituées en conformité avec la législation d'un Etat membre et ayant leur siège statuaire, leur administration centrale ou leur principal établissement à l'intérieur de la Communauté, le droit d'exercer leur activité dans l'Etat membre concerné par l'intermédiaire d'une filiale, d'une succursale ou d'une agence et que ces mêmes dispositions assurent aux ressortissants communautaires ayant exercé la liberté d'établissement, ainsi qu'aux sociétés qui y sont assimilées, le bénéfice du traitement national dans l'Etat membre d'accueil.

Il y a encore lieu de retenir, parallèlement à la situation à la base de l'arrêt précité du 21 septembre 1999, que l'imposition en cause aboutit à refuser à la ... qui exploite au Luxembourg une succursale au travers de laquelle elle détient des emprunts obligataires émis par des émetteurs publics espagnols et par l'intermédiaire de laquelle elle perçoit des intérêts provenant desdites obligations, le bénéfice de certains avantages fiscaux relatifs à l'imposition de ces intérêts, qui sont réservés par la convention de double imposition aux sociétés soumises au Luxembourg à une obligation fiscale illimitée, entraînant que si la ... avait opté pour la création d'une filiale luxembourgeoise, personne morale distincte ayant son siège social au Luxembourg, celle-ci aurait pu invoquer à son profit le crédit d'impôt fictif en cas de détention des obligations en cause.

Dans la mesure où il faut admettre que, tout comme l'exonération d'impôt sur le revenu de dividendes et l'imputation de l'impôt étranger sur les bénéfices sur l'impôt sur le revenu interne, avantages en cause dans le cadre de l'arrêt précité du 21 septembre 1999 de la Cour de Justice des Communautés Européennes, l'application du crédit d'impôt fictif constitue un allègement de la charge fiscale par la voie de l'imputation sur la cote d'impôt sur le revenu des collectivités luxembourgeoises d'un impôt espagnol fictif, le tribunal est amené à déduire de ces éléments que le refus d'accorder le crédit d'impôt fictif aux établissements stables situés au Luxembourg de sociétés allemandes place ceux-ci dans une situation moins favorable que celle des filiales luxembourgeoises de sociétés allemandes, de manière à rendre moins attrayante la détention d'obligations d'émetteurs publics espagnols à travers des succursales luxembourgeoises plutôt que par le biais d'une filiale luxembourgeoise et à affecter de la sorte la liberté de choisir la forme juridique appropriée pour l'exercice d'activités dans un autre Etat membre que l'article 52 du Traité de Rome reconnaît expressément aux opérateurs économiques.

Pour justifier la différence de traitement ainsi dégagée dont les succursales luxembourgeoises de sociétés établies dans un autre Etat membre font l'objet par l'effet des dispositions de la convention préventive de double imposition applicable en l'espèce, aucune justification admise par le Traité de Rome n'est avancée par le délégué du Gouvernement ni ne se dégage des éléments du dossier, étant remarqué que le constat par la Cour de Justice des Communautés Européennes à travers son dit arrêt du 21 septembre 1999 de la comparabilité objective des situations d'une succursale d'une société non-résidente et d'une filiale au regard du caractère imposable de la perception d'intérêts provenant d'obligations émises par des émetteurs publics étrangers s'applique également en l'espèce, les dits intérêts étant qualifiés de bénéfice imposable au Luxembourg dans les deux hypothèses.

Il s'ensuit que, si la Cour de Justice des Communautés Européennes a pu retenir qu'un Etat membre est tenu, dans le cadre de l'application d'une convention de double imposition conclue avec un Etat tiers, d'accorder conformément au principe du traitement national aux établissements stables de sociétés non-résidentes les avantages prévus par la convention aux mêmes conditions que celles qui s'appliquent aux sociétés résidentes, la même conclusion s'impose *a fortiori* en cas d'application d'une convention de double imposition conclue entre deux Etats membres de l'Union européenne.

Au bénéfice de l'ensemble des développements qui précèdent, il y a lieu de conclure, sans devoir recourir à une itérative question préjudicielle à l'adresse de la Cour de Justice des Communautés Européennes au regard des principes par elle d'ores et déjà dégagés, que le refus de l'imputation du crédit d'impôt fictif du chef des intérêts sur les obligations émises par des émetteurs publics espagnols sur l'impôt sur le revenu des collectivités luxembourgeois redu par la ... est contraire à l'article 52 du Traité de Rome et que les bulletins d'impôt entrepris encourent la réformation dans le sens de l'admission de l'imputation du crédit d'impôt fictif sur la cote d'impôt sur le revenu des collectivités luxembourgeois. Les parties ayant admis à l'audience que les modalités de détermination du quantum du crédit d'impôt fictif ne sont pas sujettes à contestation et ayant demandé au tribunal de confiner son jugement à la question de principe du droit au crédit d'impôt fictif dans le chef de la ..., il y a lieu de renvoyer l'affaire devant les autorités fiscales compétentes aux fins de la détermination de la nouvelle cote d'impôt s'en dégageant.

PAR CES MOTIFS

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement,

joint les recours en réformation inscrits sous les numéros 15343 et 15344 du rôle,

les reçoit en la forme,

au fond, les déclare justifiés,

partant, par réformation des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités pour les années 1995 et 1996 déférés, dit que la succursale luxembourgeoise de la ..., ..., est en droit de bénéficier du crédit d'impôt fictif prévu par l'article 24, 1. de la Convention du 3 juin 1986 entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume d'Espagne tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et à prévenir la fraude et l'évasion fiscales,

renvoie l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes en vue de sa transmission au bureau d'imposition compétent,

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 29 avril 2003 par:

M. DELAPORTE, premier vice-président,

Mme LENERT, premier juge,

M. SCHROEDER, juge,

en présence de M. SCHMIT, greffier en chef.

SCHMIT

DELAPORTE